

Audience publique du 22 avril 2010

Recours formé par
Madame ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23418 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 11 septembre 2007 par Madame ..., demeurant à L-..., tendant à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions Directes du 11 juin 2007 par laquelle a été rejeté un recours lui adressé par Madame ... contre la fixation d'un supplément d'impôt pour déclaration tardive des revenus de l'année 2002 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 décembre 2007 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie ;

Vu l'avis de la rupture du délibéré du 25 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

Par courrier du 1^{er} juin 2005, le bureau d'imposition Luxembourg IV de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », informa Madame ... que déjà à la fin du mois de septembre 2003, elle avait été priée de déposer pour la fin du mois d'octobre 2003 au plus tard sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2002, en relevant que Madame ... n'avait pas jugé utile de donner suite à cette invitation.

Par le même courrier, Madame ... avait été invitée à déposer pour le 20 juin 2005 au plus tard ladite déclaration d'impôt, faute de quoi le bureau d'imposition se verrait « *dans l'obligation de [lui] infliger, en vertu du paragraphe 202 de la loi générale des impôts, une astreinte de 250 euros* ».

La déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2002 de Madame ... a été déposée au bureau d'imposition en date du 28 juin 2005.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002, émis par le bureau d'imposition en date du 3 août 2005 fixa à l'égard de Madame ... un supplément d'impôt pour dépôt tardif de sa déclaration d'un montant de 50 €, ladite décision se trouvant réunie au bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2002, tout en en formant une décision distincte et indépendante de celui-ci.

Par courrier du 7 novembre 2005, réceptionné par la direction du contentieux de l'administration des Contributions directes le même jour, Madame ... fit introduire une « *Beschwerde* » à l'encontre de la décision figurant dans son bulletin d'imposition pour l'année 2002 par laquelle a été fixé un supplément d'impôt pour dépôt tardif, en estimant que la fixation d'un tel supplément ne constituerait pas une conséquence automatique en cas de dépôt tardif d'une déclaration d'impôt, mais que cette décision constituerait une « *Ermessensentscheidung* », qui devrait être tranchée d'après la « *Billigkeit und Zweckmässigkeit* ». Comme toutefois la décision critiquée par elle ne contiendrait aucune motivation à sa base, Madame ... conclua à l'annulation de ladite décision.

Par sa décision du 11 juin 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », rejeta le prédit recours de Madame ... aux termes de la motivation suivante :

« Quant à la recevabilité »

Considérant que dans le système de la loi générale des impôts (AO), tel qu'applicable depuis l'entrée en vigueur de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la fixation selon le § 168 al. 2 AO d'un supplément d'impôt pour déclaration tardive constitue une décision distincte et indépendante du bulletin d'impôt, fussent-ils réunis en un écrit, et ne relève pas du contentieux de l'impôt, mais du recours hiérarchique en forme juridictionnelle (Beschwerdeverfahren) que le § 237 AO ouvre notamment contre les actes détachables de la détermination de l'impôt ;

Considérant que le délai de recours contre cette décision est de trois mois et court à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste ;

que le recours contre la décision que le bureau d'imposition a notifiée par simple pli en date du 3 août 2005, réunie au bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2002, a été introduit par qui de droit (§303 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§237 AO) de la loi ; qu'il est partant recevable ;

Quant au fond

Considérant qu'en vertu du § 168 al.2 AO un contribuable qui n'a pas déposé sa déclaration d'impôt dans le délai prescrit ou qui a omis de la remettre, peut se voir décerner un supplément d'impôt pour l'exhorter à la diligence que requiert le fonctionnement du service d'imposition (cf. déc. dir. C 6162 du 14.10.1987 ; C 8529 du 13.07.1995 ; C 8784b du 16.02.1996) ; qu'étant la sanction d'un manquement qui entrave l'imposition, le supplément ne répond ni pour le principe, ni pour le taux aux critères de l'impôt définis par le § 1^{er} AO, mais relève sous l'un et l'autre rapport d'une décision discrétionnaire qui, conformément au § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), doit reposer sur une « appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision ». (cf. Tribunal administratif du 13.01.2003 no 14860 du rôle et jurisprudence constante confirmée par l'arrêt du Conseil d'Etat du 24.05.1995 no 9036 du rôle) ;

Considérant que la recourante, suite à une décision du bureau d'imposition du 1^{er} juin 2005 portant sommation de déposer la déclaration en souffrance pour le 20 juin 2005 au plus tard, sous peine d'une astreinte de 250 euros, n'a remis sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2002 que le 28 juin 2005, soit bien après le délai qui lui était imparti en vertu du § 167 AO ;

Considérant donc que pour l'année litigieuse, la recourante, par sa lenteur à s'exécuter, a été pour le service d'imposition une menace de trouble, à laquelle l'application du § 168 al. 2 AO était propre à mettre fin (cf. déc. dir. C 8526 du 28.02.1995) ;

Considérant que la recourante fait valoir qu'aucun supplément n'est dû au cas où le retard serait excusable ;

Considérant que l'instruction du dossier n'a cependant révélé aucune circonstance susceptible d'excuser le retard dans la remise de la déclaration en cause par la recourante ;

Considérant quant au montant, que la loi fixe la limite supérieure à dix pour cent de la cote d'impôt définitivement arrêtée et confère à l'intérieur de ce cadre un pouvoir d'appréciation au bureau d'imposition, qui doit donc, de cas en cas, s'adonner à une « appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision », conformément au § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) (cf. Tribunal administratif du 13.01.2003 no 14860 du rôle) ;

Considérant qu'en l'espèce la cote de référence, à savoir l'impôt sur le revenu de l'année 2002, se trouve liquidée à 17.529 euros (impôt dû) ; qu'en l'état de cette imposition le supplément de 50 euros est conforme à la loi et justifié par les circonstances de l'espèce ;

que compte tenu du trouble particulier qu'il s'agissait de prévenir dans la personne de la recourante et de la charge qui pouvait être imposée à cette dernière sans froisser l'équité, ledit supplément pour l'année visée était donc approprié ; »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 septembre 2007, Madame ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision directoriale précitée du 11 juin 2007.

Au vu des dispositions du § 237 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est appelé à statuer comme juge de l'annulation sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision portant fixation d'un supplément d'impôt à payer en raison du dépôt tardif d'une déclaration d'impôt sur le revenu.

Le recours en annulation ayant été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse reproche au directeur d'avoir estimé que le bureau d'imposition a pu se baser sur des motifs suffisants pour imposer le supplément d'impôt litigieux d'un montant de 50 €, alors que d'après elle, la décision afférente du bureau d'imposition faisant partie du bulletin d'imposition émis à son égard en date du 3 août 2005 n'aurait pas contenu « *den Usatz vun dem Exercice vun engem Pouvoir d'Appréciation* ».

Elle reproche encore dans ce contexte au directeur d'avoir, de sa propre initiative, trouvé des motifs qui auraient pu fonder la décision du bureau d'imposition, alors qu'il aurait appartenu au bureau d'imposition lui-même, au moment d'émettre sa décision, de communiquer les motifs qui ont pu se trouver à la base de sa propre décision, afin de mettre le contribuable en mesure d'apprécier si les motifs en question lui semblent acceptables.

Elle soutient en outre que dans la mesure où la décision afférente constituerait une décision discrétionnaire (« *Ermessensentscheidung* »), il y aurait lieu de faire application du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (« *Steueranpassungs-Gesetz* ») du 16 octobre 1934, telle que modifiée par la suite, dénommée ci-après « *StAnpG* », qui devrait reposer sur des critères d'équité et d'opportunité (« *Billigkeit und Zweckmässigkeit* »), de sorte que le directeur n'aurait pas été autorisé à procéder par la voie de la substitution de motifs afin de justifier la décision afférente prise par le bureau d'imposition.

Elle soutient pour le surplus qu'un tel droit ne devrait pas être reconnu au directeur, étant donné qu'en l'espèce le bureau d'imposition n'aurait invoqué aucun motif à la base de sa décision de lui imposer un supplément d'impôt.

Enfin, la demanderesse fait état de ce que contrairement aux développements contenus dans la décision directoriale critiquée, elle n'aurait pas prétendu que son retard aurait été excusable, mais elle soutient avoir simplement cité le texte de loi applicable au cas d'espèce, suivant lequel un supplément d'impôt pour dépôt tardif ne pourrait être imposé qu'au cas où le retard ne serait pas excusable, en relevant d'ailleurs qu'elle n'aurait pas contesté le montant du supplément ainsi fixé.

C'est à bon droit que le délégué du gouvernement se réfère tout d'abord au § 167 AO suivant lequel les déclarations d'impôt portant sur l'impôt sur le revenu doivent être déposées pour le 31 mars de l'année suivant l'année d'imposition en cause, sauf dérogation que le bureau d'imposition peut accorder sur demande à un contribuable, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Le représentant étatique a encore constaté à bon droit qu'en date du 31 mars 2003, la demanderesse n'avait pas remis sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2002.

D'après les éléments non contestés en cause, la demanderesse n'a par ailleurs pas réservé de suite aux courriers du mois de septembre 2003 et du 1^{er} juin 2005 l'invitant à remettre sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2002, le dernier courrier l'invitant à procéder audit dépôt jusqu'au 20 juin 2005, date que la demanderesse n'a pas non plus respectée, comme cela ressort du dossier soumis au tribunal, d'après lequel la déclaration d'impôt litigieuse n'a été déposée auprès du bureau d'imposition qu'en date du 28 juin 2005.

Il suit partant des constatations qui précèdent que le bureau d'imposition était en droit d'imposer à la demanderesse un supplément d'impôt, conformément au § 168 AO, ledit supplément pouvant aller jusqu'à 10% de l'impôt fixé, d'après l'alinéa 2 dudit § 168.

Il est encore vrai, comme l'ont d'ailleurs relevé non seulement la demanderesse, mais également le directeur et le délégué du gouvernement, que le bureau d'imposition est en droit de ne pas fixer un tel supplément ou de retirer la décision afférente, au cas où le dépôt tardif lui semble excusable.

La décision de fixer un supplément d'impôt constitue partant une décision discrétionnaire qui, comme il a été relevé ci-avant, doit respecter les critères du § 2 du StAnpG portant sur l'équité et l'opportunité.

Il s'ensuit qu'en fixant ledit supplément d'impôt, le bureau d'imposition doit procéder à une appréciation des circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision en équité et en opportunité. En exerçant son pouvoir d'appréciation ainsi légalement prévu, le bureau d'imposition doit tenir compte de tous les éléments se trouvant en sa possession au moment de prendre la décision afférente.

En l'espèce, le bureau d'imposition, au moment d'émettre le bulletin d'imposition en date du 3 août 2005, comprenant la décision détachable portant sur la fixation d'un supplément d'impôt pour dépôt tardif avait, d'après les pièces et éléments soumis au tribunal, à sa disposition le simple élément de fait suivant lequel la demanderesse, malgré les rappels lui adressés, n'avait pas déposé ses déclarations d'impôts portant sur l'impôt sur le revenu de l'année 2002 dans le délai légal tel que fixé par le § 167 AO.

En-dehors de cet élément de fait plaidant manifestement en défaveur de la demanderesse, le bureau d'imposition, d'après les pièces et éléments se trouvant à la disposition du tribunal, ne disposait d'aucun élément de nature à pouvoir excuser le comportement fautif de la demanderesse.

Il s'ensuit qu'il était en droit de lui infliger un supplément d'impôt dans les limites légales telles que fixées par le § 168, alinéa (2) AO.

Il échet encore de constater que non seulement la demanderesse n'avait pas soumis au bureau d'imposition préalablement ou dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2002 des éléments de nature à pouvoir excuser son comportement fautif, mais elle n'a également par la suite, ni dans le cadre de son recours hiérarchique adressé au directeur, ni dans le cadre du présent recours contentieux invoqué un quelconque élément qui aurait pu être retenu

comme constituant une excuse valable de nature à justifier ledit dépôt tardif de sa déclaration d'impôt.

Il s'ensuit que la demanderesse ne saurait valablement reprocher au directeur de ne pas avoir fait droit à son recours hiérarchique, étant donné que le directeur a pu décider à bon droit, sur base des éléments lui soumis que la décision litigieuse du bureau d'imposition était parfaitement justifiée au vu des circonstances de fait et que le bureau d'imposition a correctement exercé son pouvoir d'appréciation en conformité avec le § 2 StAnpG.

Il échet en effet de retenir qu'en l'absence d'éléments lui soumis permettant d'apprécier si le dépôt tardif pouvait être considéré comme étant excusable, le bureau d'imposition ne pouvait pas davantage motiver sa décision, celle-ci se trouvant valablement motivée par le constat du dépôt tardif de la déclaration fiscale.

Il suit de l'ensemble des éléments qui précèdent que le recours sous examen est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 22 avril 2010 par le premier vice-président en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 22.04.2010

Le Greffier du Tribunal administratif